

国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告

2020 年 9 月・10 月 バーチャル会議

IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 露谷竹生 ふきやたけお

決定事項の概略

< 9 月会議 >

議案	プロジェクト	会議前までの状況	今回会議での討議・決定事項	頁
3	Covid-19 対応	ED を承認・公表（6 月会議）	最終文書「COVID-19：発効日の延期」を承認	5
4	借入コスト	ED 第 74 号の草稿を検討	ED 第 74 号「IPSAS 第 5 号『借入コスト』の修正」を承認	6
5	公的部門特有の金融商品	ED 第 73 号に寄せられたコメントの分析と対応方針の検討	最終文書「IPSAS 第 41 号「金融商品」の強制力のない修正」を承認	7
6	リース	< 第 1 フェーズ > IFRS 第 16 号「リース」に沿った ED の開発：BC セクションの草稿を検討。 < 第 2 フェーズ > 予備調査用の質問書（RFI）の作成を決定	割引率に関する論点の検討 ED 第 75 号「リース」の草稿レビュー RFI の草稿レビュー	8
7	測定	測定と概念フレームワークの見直しの両方に関係する論点を検討	測定のヒエラルキーを構成する項目について多数の論点を検討	10
8	売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業	プロジェクト概要書を承認 公正価値に関する開示規定の追加を検討	ED 第 79 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」を承認	16
9	インフラ資産 遺産資産	インフラ資産・遺産資産に共通する論点と、個々の論点を検討	インフラ資産・遺産資産それぞれの未検討の論点をまとめて検討	18
10	天然資源	プロジェクト概要書を承認	政府の権力の資産性の論点、CP の構成をレビュー、CP 序章・第 1 章をレビュー	23

< 10 月会議 >

議案	プロジェクト	会議前までの状況	今回会議での討議・決定事項	頁
1	測定	測定のヒエラルキーを構成する項目について多数の論点を検討	測定基礎（現在サービス価値、使用価値）について検討	24

(注) IPSAS (International Public Sector Accounting Standard) : 国際公会計基準

IFRS (International Financial Reporting Standard) : 国際財務報告基準

ED (Exposure Draft) : 公開草案

CP (Consultation Paper) : コンサルテーション・ペーパー

(注意)

本報告記事は、IPSASB の 2020 年 9 月会議及び 10 月会議のアジェンダ・ペーパー（議題文書）の番号順（上表「No.」）に並べている。「会計・監査ジャーナル」2021 年 1 月号の掲載記事とは構成が異なる場合がある。

IPSASB 会議のアジェンダ・ペーパー及びプレゼンテーション資料等は、IPSASB ウェブサイト (<https://www.ipsasb.org/meetings>) から入手できる。詳しくは原文資料を参照されたい。

1. 全般的事項

2020 年 9 月の IPSASB 会議は、2020 年 9 月 14 日から 18 日、22 日の合計 6 日、バーチャル形式で開催された。9 月会議の参加者は、17 名のボードメンバー（韓国は欠席）に加え、テクニカル・アドバイザー、招待オブザーバー及び事務局を合わせて 45 名であった。

9 月会議では、次の二つの最終文書と二つの公開草案を承認した。

- IPSAS 第 41 号「金融商品」の修正（強制力のない部分）
- COVID-19：発効日の延期
- 公開草案第 74 号 IPSAS 第 5 号「借入コスト」の修正（強制力のない部分）
- 公開草案第 79 号 売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業

2021 年からの新メンバー等が公表された。まとめると以下のようになる。男性・女性が各 9 名となり、IPSASB は初めて性別構成の均等化を達成することになる。

2020 年の現メンバー	2021 年からの新メンバー
Ian Carruthers 議長 イギリス	継続
Mike Blake 副議長 オーストラリア	継続（副議長は退任）
Lindy Bodewig 南アフリカ	継続（副議長 3 年延長）
Todd Beardsworth ニュージーランド	継続（3 年延長）
Neema Kiure-Mssusa ナイジェリア	
Bernhard Schatz オーストリア	継続（3 年延長）
Marc Wermuth スイス	
Do-Jin Jung 韓国（退任）	小林麻理 日本（新）
Michel Camoin フランス（退任）	Hervé-Adrien Metzger フランス（新）
Rod Monette カナダ（退任）	Renée Pichard カナダ（新）
Luzvi Chatto フィリピン	継続
Adrienne Cheasty イギリス（元 IMF）	
Christopher Nyong ナイジェリア	
Lynn Pamment イギリス（CIPFA）	
Ajith Ratnayake スリランカ	
Kamira Sanchez Nicosia パナマ（在ドイツ）	
Patricia Siqueira Varela ブラジル	
Scott Showalter アメリカ	

次回は、2020 年 10 月 27 日にバーチャル形式の臨時会議が開催される予定である。

2. 作業計画（アジェンダ2）

(1) 作業計画に関する議論

今回の9月会議では限られた会議の時間内で多数の実質的な議論に集中する必要があることから、アジェンダ2の作業計画の見直しについては、次回の2020年12月会議にて議論を行うことが提案され、特に異論はなかった。

ただし、12月会議にて多数の公開草案の承認が予定されているため、12月会議のバーチャル会議の開催日程を増やすことが決定された。また、承認予定の公開草案が現行IPSAS及び他の公開草案に及ぼす影響をまとめたリストを作ることと、公開草案第78号「有形固定資産（IPSAS第17号の改訂）」について、修正点を全て盛り込んだ草稿を12月会議に提出することとなった。

(2) 各プロジェクトの進捗等（2019年～2023年の現中期計画期間）：9月会議終了時点

プロジェクト	CP 承認	ED 承認	最終文書	
			承認	公表
社会給付(IPSAS 第 42 号)	2015/06	2017/09 ED63	2018/12	2019/01
年次改善 2018 の第2弾 (IPSAS 第 36 号及び IPSAS 第 41 号の改訂)	—	2018/03 ED66	2018/12	2019/01
非交換費用（集合サービス及び個別サービス： IPSAS 第 19 号の改訂）	2017/06	2018/12 ED67	2019/09	2020/01
IPSAS の改善 2019	—	2019/06 ED68	2019/12	2020/01
公的部門特有の金融商品 IPSAS 第 41 号「金融商品」を改訂する	2016/06	2019/06 ED69	2020/09	未公表
履行義務のある収益 IFRS 第 15 号に相当する基準書を開発中	2017/06	2019/12 ED70	2021/09	
履行義務のない収益 IPSAS 第 23 号「非交換取引による収益」を基に 履行義務概念を導入した基準書を開発	2017/06	2019/12 ED71	2021/09	
移転費用 補助金や税金の費用を扱う基準書を開発中 履行義務の有無によって収益同様に整理する	2017/06	2019/12 ED72	2021/09	
売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業 IFRS 第5号に相当する基準書を開発中	—	2020/09 ED79	2021/12	
リース ED 第 64 号は基準化に至らず、IFRS 第 16 号をベースとする ED 第 75 号を開発中	—	2017/12 ED64 2020/12 ED75	2022/03	
概念フレームワークの限定的な見直し	2019/03	2020/12 ED76	2022/06	
測定	2019/03	2020/12 ED77	2022/06	
遺産(IPSAS 第 17 号の改訂)	2017/03	2020/12 ED78	2022/06	
インフラ資産(IPSAS 第 17 号の改訂)	—			

3. COVID-19：発効日の延期（アジェンダ3）

(1) プロジェクトの説明

IPSASB は COVID-19 の感染拡大が各国関係者に及ぼしている深刻な影響を考慮し、公表済みだが発効日到来前の下記の 5 つの基準書について、発効日を 2022 年 1 月 1 日開始事業年度から 1 年延期して 2023 年 1 月 1 日開始事業年度とする公開草案第 73 号「COVID-19：発効日の延期」¹を 2020 年 7 月 15 日に公表した。なお、各基準書の早期適用は引き続き認められている。

- IPSAS 第 41 号「金融商品」
- IPSAS 第 42 号「社会給付」
- 関連法人及び共同支配法人に対する長期の持分（IPSAS 第 36 号の修正）と負の補償を伴う期限前償還要素（IPSAS 第 41 号の修正）
- 集合サービス及び個別サービス（IPSAS 第 19 号の修正）
- IPSAS の改善 2019

(2) 公開草案に寄せられたコメントの分析（3.2.1）

公開草案に寄せられたコメントは 3 件あり、2 件は賛成、1 件は反対であった。反対意見の理由は、IPSAS 第 41 号をはじめとする金融商品関連の基準書は 2008 年の国際金融危機に対応するために設けられたものであり、導入時期を遅らせるべきではないというものであった。

この点について事務局から、適用準備を既に進めている国は早期適用規定を使うことが可能であり、実質的に問題はない旨の説明があり、審議会にも異論はなかった。

(3) 最終文書「COVID-19：発効日の延期」の承認（3.2.2）

最終文書「COVID-19：発効日の延期」の公表を承認した。内容はほぼ公開草案第 73 号と同じである。本文書は、公表後直ちに発効することとされた。公表は 2020 年 10 月中の予定である。

¹ [Exposure Draft 73, COVID-19: Deferral of Effective Dates | IFAC](#)

4. 公開草案第 74 号 IPSAS 第 5 号「借入コスト」の修正（アジェンダ 4）

(1) プロジェクトの説明

IPSAS 第 5 号「借入コスト」は IAS 第 23 号「借入費用」を参考に開発された。2000 年 5 月に一連の IPSAS 基準書の一つとして公表され、その後 2006 年 12 月には改訂版が公表された。部分的な修正を経て現在も適用されている。

現行の IPSAS 第 5 号と IAS 第 23 号の主な相違点は、適格資産の取得・建設又は生産に直接起因する借入コストの会計処理である。IPSAS 第 5 号は会計方針の選択（資産計上又は費用計上）を認めているが、IAS 第 23 号は資産計上のみを認めている。

適格資産にかかる借入コストの会計処理	IPSAS 第 5 号	IAS 第 23 号
費用処理する	○原則法	×
適格資産の取得・建設または生産に直接起因する借入コストは資産計上しなければならない。その他の借入コストは費用処理。	○認められる代替的な処理	○

IPSASB は進行中の「測定」プロジェクトの一部として、借入コストも扱ってきた。2019 年 4 月に公表したコンサルテーション・ペーパー「測定」²（以下、CP「測定」）の予備的見解 7 において、公的部門特有の背景を重視して、借入コストに関する会計方針の選択を廃止し、費用処理のみに統一する提案を行い、各国関係者の意見を募った。

2019 年 12 月の会議： CP「測定」に寄せられたコメントの概説が行われた。コメントは賛成と反対にほぼ二分されていた。

2020 年 3 月の会議： 現行規定における会計方針の選択を保持するかを議論し、保持することを決定した。IPSAS 第 5 号の本文や適用指針などの強制力のあるセクションは修正せず、「結論の根拠」（BC セクション）にて経緯を説明することを決めた。また、CP「測定」では（強制力のある）適用指針セクションに含めていたガイダンスや例示を、（強制力のない）適用ガイダンスや設例のセクションに適するように変更することとした。借入コストに関する CP「測定」の予備的見解 7 に関する論点は、この時点以降、他の「測定」プロジェクトとは切り離して扱うことも決定した。

2020 年 6 月の会議： 公開草案の草稿を提示し、適用ガイダンスや設例の文案をレビューした。

(2) 公開草案第 74 号草稿のレビュー（4.2.1）

公開草案の草稿（6 月会議に基づく修正後）をレビューした。会議初日のレビュー後に、修正版の草稿を会議最終日にレビューすることを前提として、承認手続きに進んだ。

(3) 公開草案第 74 号の承認（4.2.2）

公開草案第 74 号「IPSAS 第 5 号「借入コスト」—強制力のないガイダンス」³を承認した。適格資産の資産計上に関する新規の適用ガイダンス 6 件と設例 4 件について意見を募集する構成となっている。コメント期限は公表から 4 カ月後（標準的な期間）とし、2021 年 3 月 1 日とする。

² [【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）コンサルテーション・ペーパー「測定」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

³ [Exposure Draft 74, IPSAS 5, Borrowing Costs – Non-Authoritative Guidance | IFAC](#)

5. 公的部門特有の金融商品（アジェンダ5）

(1) プロジェクトの説明

本プロジェクトは、中央銀行が扱う公的部門特有の金融商品についてガイダンスを開発することを目的としている。

IPSASB は、金融商品基準を 3 回、開発・更新している。1 回目は IPSAS 第 15 号（2001 年）、2 回目は IPSAS 第 28 号から第 30 号（2010 年）、3 回目は IPSAS 第 41 号（2018 年）である。2 回目の開発の際に、公的部門特有の金融商品が識別され、それらを検討する本プロジェクトが発足した。

2016 年 7 月にコンサルテーション・ペーパー「公的部門特有の金融商品」⁴が公表された。当該文書は通貨、貨幣用金、IMF 出資金、IMF 特別引出権（SDR）の四つの商品を扱っていた。

その後、IPSAS 第 41 号の開発を待つためにプロジェクトは休止となり、2018 年 3 月から再開された。コンサルテーション・ペーパーに寄せられたコメントを基に議論を進め、2019 年 8 月に公開草案第 69 号「公的部門特有の金融商品：IPSAS 第 41 号「金融商品」の修正」⁵が公表された。

2020 年 6 月の会議： 本プロジェクトの概要説明と、公開草案第 69 号に寄せられたコメントの分析、事務局による個々のコメントへの対応方針案が説明され、承認された。

(2) 最終文書（草稿）の修正内容の確認（5.2.1）

2020 年 6 月会議の検討を踏まえ、「結論の根拠」や「適用ガイダンス」の文章が変更されていることを確認した。

最終文書では次の金融商品等を扱っている。

項目	金融商品の定義	適用ガイダンス	設例
貨幣用金	満たさない（ただし IPSAS 第 41 号の規定を準用することができる場合が多いとしている）	新規	—
法定通貨	（通貨の交換義務が有る場合） 満たす	新規	—
IMF 出資金	満たす	—	加筆修正
IMF 特別引出権	満たす	新規	—

(3) 最終文書の承認（5.2.2）

最終文書「IPSAS 第 41 号「金融商品」の強制力のない修正」を承認した。

⁴ [国際公会計基準審議会コンサルテーション・ペーパー「公的部門特有の金融商品」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

⁵ [【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第 69 号「公的部門特有の金融商品」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

6. リース（アジェンダ6）

(1) プロジェクトの説明

IPSASB のリース・プロジェクトは、IFRS 第 16 号「リース」の公表を受けて、現行の IPSAS 第 13 号「リース」を改訂することを目的としている。公的部門固有のプロジェクトではなく、IFRS との整合性確保を目指すものである。

2018 年 1 月に公開草案第 64 号「リース」⁶（以下、ED 第 64 号）を公表した。ED 第 64 号は、貸手・借手の双方に使用权モデルを適用することを提案しており、IFRS 第 16 号とは貸手の会計処理が異なっていた。IFRS 第 16 号は、貸手には、廃止された IAS 第 17 号「リース」と同様に、リスク・経済価値モデル（ファイナンス・リースとオペレーティング・リースを区分）を適用している。

ED 第 64 号に寄せられたコメントは、賛成意見が多かったものの、反対意見も 4 割程度と他プロジェクトに比べて多く、意見が分かれていた。その後、議論を重ねた結果、プロジェクトを二つのフェーズに区分し、第 1 フェーズでは一般的な貸手・借手のリース会計を扱い、第 2 フェーズではコンセッショナル・リース等の公的部門特有のリースを扱うこととした。

2020 年 3 月会議で、ED 第 64 号に基づく基準開発を断念し、第 1 フェーズでは新しく公開草案を開発すること、並びに IFRS 第 16 号と同様に借手は使用权モデル、貸手はリスク経済価値モデルを適用すること、という大方針が決定された。

2020 年 6 月会議では、ED 第 64 号に代わる新しい ED 第 75 号「リース」について、「結論の根拠」（BC セクション）の草稿を検討した。また、ED 第 75 号の具体的な開発手順と、ED 第 75 号と同時に公表する予定の、第 2 フェーズの予備調査となる「情報提供の要請書」（RFI）の開発方法、RFI に含めるべき質問項目の種類などを議論した。

(2) 追加借入利率とリースの計算利率との差異（6.2.1）

IFRS 第 16 号では、借手は計算利率を用いて支払リース料を割引く。リースの計算利率が容易に計算できない場合には、借手は追加借入利率を使用しなければならない。そこで、追加借入利率とリースの計算利率とが著しく異なった場合、それは公的部門特有の論点なのかを議論した。

この点、民間企業も同様の著しい相違に直面することはあり得る、つまり公的部門特有ではないとされた。

(3) リースの計算利率を決定できない場合の追加借入利率（6.2.2）

借手の割引率決定に対する IPSASB の概念的な考えを、事務局の推奨にしたがい、IFRS 第 16 号の BC160 項から BC162 項に基づいて ED 第 75 号の BC セクションに追加することを決定した。

(4) ED 第 75 号と現行 IPSAS・開発中の IPSAS との整合性（6.2.3）

ED 第 75 号には、IPSAS 第 41 号「金融商品」、ED 第 70 号「履行義務のある収益」及び ED 第 79 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」の発効を前提とする規定があるので、ED 第 75 号の発効日は、当該三つの基準書の発効後の日付にすることを決定した。

⁶ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）公開草案第 64 号「リース」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

(5) ED 第 75 号「リース」の草稿のレビュー (6.2.4)

- ① 「公正価値」「経済的便益」「サービス提供能力(service potential)」などの用語を修正した。
- ② 「範囲」セクションは変更しない。
- ③ 適用指針の AG3 項に、IPSAS 第 28 号 AG20 項と同様の、「契約」の定義の適用に関するガイダンスを追加する。
- ④ COVID-19 に関する最近の IFRS 第 16 号の修正内容を ED 第 79 号の本文に反映するとともに、BC セクションにも感染拡大について期間や影響の不確実性に関する記載を含める。
- ⑤ BC セクションを、CAG に関する用語”notified”を”advised”に変えることを条件として承認した。
- ⑥ 本文、適用指針、「他の IPSAS の修正」のセクションを条件付きで承認した。

(6) 「情報提供の要請書」の草稿のレビュー (6.2.5)

- ① 表題を「コンセSSIONナリー・リース及びその他リース類似の取決めにに関する情報提供の要請書」に変更する。
- ② 契約の定義について説明している注記部分は、ED 第 70 号「履行義務のある収益」が最終基準書として将来公表された時点でリース基準から削除し、収益の基準書の定義セクションを参照する形に変更する。
- ③ 少額リースに関する IPSASB の考えの説明文を BC セクションに追加する。
- ④ RFI の目的は「公的部門特有のコンセSSIONナリー・リース及びその他のリース類似の取決めの特徴について関係者のインプットを集めること、並びにそれらの取引の会計処理について情報を求めること」とする。ただし、それらについての「見解」は求めない。

7. ED 第 76 号「概念フレームワークの限定的な見直し」及び ED 第 77 号「測定」（アジェンダ 7）

(1) 測定プロジェクトの説明

現行の IPSAS の基準書は、2000 年から順次公表されてきたこと、及び IFRS をベースとする基準書と公的部門特有の論点を扱う基準書が混在していることから、測定に関するセクションの有無や、記載内容が必ずしも一貫していない。また、2014 年に IPSASB の概念フレームワーク⁷が公表されているが、測定を扱う第 7 章の内容は個別の基準書には未反映であるため、基準書全体を通じての測定ガイダンスの一貫性の確保と、基準書と概念フレームワークの間で整合性の確保が必要となっている。

IPSASB の測定プロジェクトは、上記を解決するために以下の四つの目的を掲げ、2017 年 3 月会議から開始された。

- (a) 当初認識、事後測定及び測定関連の開示について、IPSAS の現行規定を改訂する。
- (b) 再調達コストと履行コストの二つの測定基礎、並びにこれらの測定基礎を使用する状況について、詳細な適用ガイダンスを示す。
- (c) 取引コストを扱う。借入コストの資産計上又は費用化の固有論点も扱う。

2019 年 4 月には、コンサルテーション・ペーパー「測定」⁸を公表し、関係者の意見を募った。当該コンサルテーション・ペーパーには、新しい試みとして、関係者が最終成果物をイメージしやすくなるように公開草案の草稿（例示目的の公開草案）が同梱されていた。

2019 年 12 月会議から、コンサルテーション・ペーパーに寄せられたコメントの分析と、公開草案に盛り込む論点についての議論を開始している。同会議では、寄せられたコメントの概要分析に基づき、三つの論点、すなわち①例示目的の公開草案をコンサルテーション・ペーパーに含める試みへの好意的な反応、②借入コストの費用化について賛否が分かれたこと、③IFRS 第 13 号の公正価値の定義の導入に強い支持があったこと、を主に説明した。

2020 年 3 月会議では、コメントのより詳細な分析が説明された。概念フレームワークの限定的な見直しについて、プロジェクト概要書を承認した。ただし、プロジェクト概要書の草稿について、測定を重視し過ぎている点を直し、主要論点 # 2 の用語について履行原価（cost to fulfilment）を履行価値（fulfilment value）に変更するなど、校正を含めた変更を加えることを条件とする。

2020 年 6 月会議では、最初に、ボードメンバーの理解に資するため、測定関連の各プロジェクトの関係性、及び概念フレームワークの限定的な見直しのプロジェクトと共通する論点について、事務局による解説と質疑が行われた。

⁷ 解説記事あり。[IPSASB 概念フレームワークの解説② | 日本公認会計士協会](#)

⁸ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）コンサルテーション・ペーパー「測定」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

測定プロジェクト単独では、主に以下の4項目を議論した。

- (a) 測定関連のガイダンスを、概念フレームワーク、測定 ED、個別 IPSAS のどれに配置するかについて議論し、下表のように配置することを決定した。

ED「概念フレームワークの限定的な見直し」	測定モデルと測定基礎に関するガイダンス
ED「測定」	測定基礎と測定技法に関するガイダンス
IPSAS の基準書	測定基礎レベルのガイダンス

- (b) IFRS 第 13 号「公正価値測定」に基づく公正価値の用語を、個別 IPSAS で維持するか又は削除するかについて議論した。

その結果、「公正価値」の用語は、IFRS 第 13 号の定義と整合させ、ED「概念フレームワークの限定的な見直し」及び ED「測定」、並びに関連する複数の基準書において使用することとなった。ただし、IPSAS 第 32 号「サービス委譲の取決め：委譲者」に公正価値の用語を使用することは適切ではないので、ED「測定」のガイダンスに従って修正する。IPSAS 第 33 号「発生主義 IPSAS の初度適用」及び IPSAS 第 36 号「関連法人及び共同支配法人に対する投資」においては、公正価値の用語が適切な場合もあると考えられるので、ED「測定」の影響を慎重に検討する。

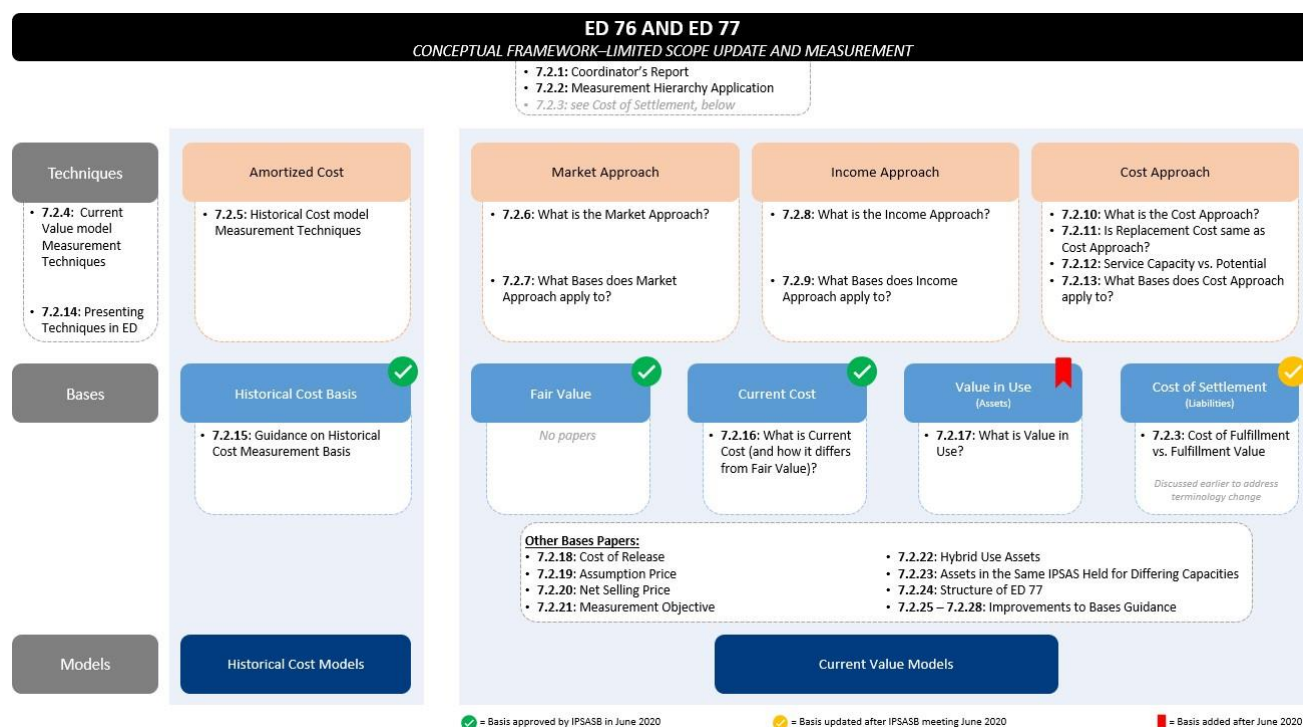
- (c) IPSAS 第 5 号「借入コスト」の修正

- (d) CP「測定」で提案した公正価値、履行価値、歴史的原价、再調達価額の四つの測定基礎に関して、各国関係者のコメントにより提起された論点

(2) クロスカット論点に関する説明 (7.2.1)

測定プロジェクトの論点の全体像の把握のため、次図を使って説明が行われた。

Figure 2 – Overview September Agenda Items



(3) 測定ヒエラルキーの適用 (7.2.2)

測定ヒエラルキーは当初測定には適用せず、事後測定のみを使うべき、という事務局提案について議論した。10月臨時会議で文案を検討することを条件として、以下を決定した。

- 当初認識時の測定について、歴史的原価モデル及び現在価値モデルの双方に使用できるガイダンスを、本文に設ける。
- 測定ヒエラルキーは事後測定に適用できる。

(4) 測定基礎—履行価値 vs 履行コスト (7.2.3)

現行の概念フレームワークでは、測定基礎の一つとして履行コスト (cost of fulfillment) を定めている。IASB の新しい概念フレームワークでは、履行価値 (fulfillment value) を測定基礎として定めている。CP「測定」では、履行価値の用語を使っていたがその定義は履行コストと同じであり、この点についてコメントが複数寄せられた (IASB の履行価値の用語にはリスクプレミアムが含意されている等)。事務局は、履行コスト (cost of fulfillment) の定義は変えずに、ED で使用する用語を決済コスト (cost of settlement) に変更する提案を行った。また、概念フレームワークにおける履行コストの定義については、現行の定義を保持しつつ、fulfillment を settlement に変更するという提案も行った。

議論の結果、ED では履行コストの用語を使用することと、概念フレームワークにおいて現行の履行コストの定義を保持することを決定した。事務局が提案した決済コストの用語は使用しない。

(5) 現在価値モデルの測定技法 (7.2.4)

事務局は、現在価値モデルにおける測定技法として、市場アプローチ、インカムアプローチ、コストアプローチの3種類を提案し、承認された。ただし、インカムアプローチの用語については更に検討することとなった。

(6) 歴史的原価モデルの測定技法 (7.2.5)

事務局は、歴史的原価モデルにおける測定技法として償却原価を提案したが、メンバーからは多くの反対意見があり、採用見送りとなった。

(7) 市場アプローチの説明文 (7.2.6)

CP「測定」の公正価値の適用指針案には、市場アプローチの説明文が含まれていた。事務局は、この説明文を一般的な内容に変えることで現在価値モデルの他の測定基礎にも適用可能にすることを提案し、承認された。

市場アプローチでは、価格情報や市場取引に基づくその他の関連情報を使用することを決定した。例えば同一又は比較可能な資産・負債に関する情報である。また、この一般的な説明文はED本文に定めることとした。

(8) 市場アプローチの用途 (7.2.7)

事務局は、市場アプローチの測定技法は、公正価値と現在コストの二つの測定基礎の見積りに使用できることを提案し、承認された。

(9) インカムアプローチの説明文 (7.2.8)

CP「測定」の公正価値の適用指針案には、インカムアプローチの説明文が含まれていた。事務局は、この説明文を一般的な内容に変えることで現在価値モデルの他の測定基礎にも適用可能にすることを提案し、承認された。

インカムアプローチによると、将来の金額が単一の現在の金額に変換されるということを決定した。また、この一般的な説明文は本文に定めることとした。

(10) インカムアプローチの用途 (7.2.9)

事務局は、インカムアプローチの測定技法は、公正価値、現在コスト、使用価値、履行コスト（アジェンダ文書では決済コスト）の四つの測定基礎の見積りに使用できることを提案した。議論の結果、公正価値、使用価値、履行コストの三つの測定基礎に使用できることが決定された。

(11) コストアプローチの説明文 (7.2.10)

CP「測定」の公正価値の適用指針案には、コストアプローチの説明文が含まれていた。事務局は、この説明文を一般的な内容に変えることで現在価値モデルの他の測定基礎にも適用可能にすることを提案し、承認された。

コストアプローチは、資産が提供するサービスを再調達するために必要な金額を反映するということを決定した。また、この一般的な説明文は本文に定めることとした。

(12) 再調達コスト vs コストアプローチ (7.2.11)

事務局は、CP「測定」における再調達原価に関する原則は、ED に盛り込む予定のコストアプローチの測定技法に関する原則と整合していると主張した。次の 7.2.12 で扱っているサービス提供能力の用語（service capacity と service potential）の明確化を条件として、当該主張に同意した。

(13) サービス提供能力を示す二つの用語 (7.2.12)

日本語訳ではこれまでサービス提供能力と訳してきた二つの用語、すなわち “service capacity”（概念フレームワークで使用）及び “service potential”（IFRS 第 13 号から ED に取り込むことを決定した部分で使用）の相違点と、ED におけるコストアプローチの説明文において、二つの用語を併記することの適否について議論した。

二つの用語の相違点は不明確であり、併用することは紛らわしいので、service capacity の用語は削除することを決定した。ただし、コストアプローチの説明文を、わかりやすく書き直すために次の 2 点を考慮することを条件とする。市場参加者の観点では、ある資産が生み出せるサービスの量を仮定すべきであり service capacity が使いやすい。一方、資産を保有する主体の観点では、ある資産が提供するサービスの量を仮定すべきであり service potential が使いやすい。

(14) コストアプローチの用途 (7.2.13)

事務局は、コストアプローチの測定技法は、公正価値と現在コストの二つの測定基礎の見積りに

使用できることを提案し、承認された。

(15) ED で測定技法を示すべきか (7.2.14)

事務局は、測定技法について、一般的な原則を ED 本文に示すとともに、個々の測定技法に関する適用上の原則は適用指針 (AG セクション) に定めることを提案した。メンバーの意見はおおむね同意であり、一般的な原則や説明文は本文に定め、適用上の原則はその付録 (AG セクション) に定めるべきとされた。

(16) 歴史的原価の測定基礎に関するガイダンス (7.2.15)

事務局は、歴史的原価の測定基礎に関するガイダンス (AG セクション) には、当初測定と事後測定の方を含めることを議案書で提案していた。しかし 7.2.2 の議論の結果が持ち越しになったので、結論は出さず、ED 本文における当初測定の説明を明確化し、分析を更に進めることが指示された。

(17) 現在コストの測定基礎とは何か (7.2.16)

事務局は、現在コストの測定基礎は、主体が資産を取得する市場の価格を反映すべきであると提案した。参加者からは反対意見が多く、使用価値や公正価値との相違点 (highest and best use など) の明確化が必要とされた。現在コスト (current cost) という用語自体も、実態をよりよく示す用語に見直しされる可能性がある。

(18) 使用価値の測定基礎とは何か (7.2.17)

事務局は、使用価値を測定基礎として位置付けるとともに、資金生成資産と非資金生成資産の双方を含む使用価値の定義を保持することを提案した。しかし、測定基礎として位置付けるべきかについては、現在コスト等の他の測定基礎と合わせての更なる分析が必要とされた。

(19) 解放コスト (7.2.18)、引受価格 (7.2.19)、正味売却価格 (7.2.20)

事務局は、現行の概念フレームワークにおける測定基礎のうち 3 種類、すなわち解放コスト (cost of release)、引受価格 (assumption price) 及び正味売却価格 (net selling price) を概念フレームワークから削除することを提案し、承認された。理由を説明する「結論の根拠」(BC) を起草するとともに、ED には SMC (特にコメントを求める事項) を設け、関係者の意見を求める予定である。

(20) 測定目的 (7.2.21)

事務局は、現在の概念フレームワークにおける測定目的の説明文を修正し、事業能力 (operational capacity) 及び財務能力 (financial capacity) の二つの用語を、サービスコスト (cost of service) よりも前に配置することを提案したが、現状維持でよいとされた。

(21) ハイブリッド用途の資産に関する測定基礎 (7.2.22)

本議題におけるハイブリッド用途の資産とは、資金生成目的と非資金生成目的の両方の目的で使

用される資産を意味する。事務局は、ハイブリッド用途で保有する資産の保有目的を決定する際には、現行の減損基準である IPSAS 第 21 号と第 26 号の原則を適用することを提案した。また、ED には IPSAS 第 21 号の現行規定を参照する適用ガイダンスを含めることを提案し、いずれも承認された。さらに、主体は専門的な判断を必要とする点を適用ガイダンスに含めることとされた。

(22) 異なる目的で保有される資産の測定基礎を同じ IPSAS で扱うべきか (7.2.23)

IPSAS 第 17 号などの、「事業能力目的で保有する資産」と「財務能力目的で保有する資産」の両方を扱う基準書において、測定基礎をどのように決定するかは複雑になる可能性がある。事務局は、目的が異なる資産の両方が同じ基準書の範囲内に入る場合、資産の測定基礎の決定については、現行規定を追加・修正する必要はなく、主体は IPSAS 第 21 号と第 26 号の定める原則を検討するべきであると提案し、承認された。

(23) ED 第 77 号「測定」の構成 (7.2.24)

ED 第 77 号の本文と適用指針 (AG セクション) の役割分担について議論を行い、本文には一般的な原則を記載し、付録 (適用指針) には適用上のガイダンスを含めるべきであるとされた。原則どおりである。

(24) 再調達原価、歴史的原価、公正価値、履行価値の各ガイダンスの改善 (7.2.25~7.2.28)

CP「測定」の例示目的の公開草案に関係者から寄せられたコメントのうち、表題の四つの測定基礎に関する未検討のコメントについて、概念的な問題が残されてはならず、これ以上の検討は不要である旨を確認した。

8. 公開草案第 79 号 売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業（アジェンダ 8）

(1) プロジェクトの説明

本プロジェクトは、IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に対応する IPSAS 基準書を開発することを目的とする。IASB は IFRS 第 5 号を 2004 年に公表した。IPSASB の現行の基準書には IFRS 第 5 号に対応する基準書は存在しないが、IPSAS 第 1 号「財務諸表の表示」において財務業績計算書に非継続事業に関する情報を開示することを求めている。さらに、複数の IPSAS の元となる IFRS 基準書が IFRS 第 5 号を参照しており、当該参照は IPSAS には含まれないため、IFRS と IPSAS の基準間の相違が大きくなっている。本プロジェクトは中期計画書のテーマ B 「IPSAS と IFRS との整合性の維持」のプロジェクトである。

2020 年 3 月会議：プロジェクト概要書を検討したが確定せず、6 月会議に持ち越しとなった。

2020 年 6 月会議：プロジェクト概要書を承認した。透明性と説明責任を向上させるために、売却目的で保有する資産として分類した資産の公正価値について、公的部門特有の開示を追加することを決定した。

(2) 余剰資産及び公的部門の主体に移転予定の資産に関する追加開示（8.2.1）

6 月会議の指示に基づき、事務局から、余剰資産及び公的部門の主体に移転予定の資産に関して、IPSAS 第 17 号「有形固定資産」及び IPSAS 第 31 号「無形資産」に当該資産の帳簿価額の開示を追加する提案が行われた。しかし、本プロジェクトは IFRS 第 5 号との整合性を確保することを目的とする範囲を限定したプロジェクトであることから、IFRS 第 5 号の範囲外の資産は本プロジェクトの対象に含めないこと、よって開示も追加しないことを決定した。

(3) 帳簿価額で測定した資産の公正価値の追加開示（8.2.2）

売却目的で保有する非流動資産は、「帳簿価額」か「売却コスト控除後の公正価値」のいずれか低い価額で測定する。公的部門では、帳簿価額が売却コスト控除後の公正価値を大きく下回る場合はあり得るが、現行の IFRS 第 5 号ではその場合には開示が求められていない。

この点、公的部門においては、資産を売却する際の説明責任と透明性が重要であるとして、公正価値の開示を求めることを決定した。

(4) 公正価値を決定できない場合にも「売却目的の非流動資産」会計を適用するか（8.2.3）

事務局は、公正価値の測定が難しいが不可能でない場合には、ED の適用を求めることを提案した。ED 上は、公正価値の測定が難しい場合であっても、その公正価値に紐づいた価値で市場に出されることが必要であり、公正価値の測定が不可能な場合は、そもそも ED の範囲外となる。よって事務局提案は承認された。

(5) 2020 年 6 月会議のその他の指示事項 (8.2.4)

事務局は、前回の会議の指示事項について、以下の対応方針を提案し、いずれも承認された。

- 他の公的部門の主体に移転予定の資産に関するガイダンスの追加は行わない
- 余剰資産に関し、IPSAS 第 16 号「投資不動産」及び IPSAS 第 17 号との間の整合性を確保する開示等の追加は行わない。
- 説明資料 (At a Glance) に「移転予定の資産」の説明を加え、資産の取得から処分までの間にどの IPSAS が適用されるかを示す図表を加える。
- 「商業的取引 (commercial transaction)」のフレーズを ED で使用する。
- IPSAS 第 32 号「サービス委譲の取決め：委譲者」との整合性は確保しない。
- IFRS 第 5 号と IFRS 第 3 号「企業結合」の関係を分析したところ、IPSAS 第 40 号「公的部門の結合」には、処分グループに含まれるのれんの開示が必要なので修正・追加する。

(6) 特にコメントすべき事項 (SMC) (8.2.5)

ED が IFRS 第 5 号と実質的に異なるのは、8.2.2 に基づく開示の追加の一か所のみである。この論点に SMC を設け、関係者の意見を求めることを決定した。

(7) 公開草案の開発—他の IPSAS の修正 (8.2.6)

事務局が提案した「他の IPSAS の修正」について、特に異論なく承認された。

(8) 結論の根拠 (8.2.7)

事務局が提案した「結論の根拠」について、承認された。IFRS とは異なり、非資金生成資産と資金生成資産の概念区分があるので、売却目的への保有目的の変更とからめた記載には留意することがコメントされた。

(9) 用語定義 (8.2.8)

事務局は資金生成単位の用語について、IFRS 第 5 号の定義ではなく IPSAS 第 26 号の定義を使用することを提案し、承認された。

(10) ED 第 79 号の承認 (8.2.9)

公開草案第 79 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」を承認した。公表は他の測定関連の公開草案と揃えて 2021 年 1 月末の予定である。コメント期限は公表から 4 か月後（標準的な期間）とし、2021 年 5 月末の予定である。ただし、多数の公開草案にコメントしなければならない関係者の負担を考慮し、2020 年 12 月会議において、コメント期限は延長される可能性がある。

9. ED 第 78 号 IPSAS 第 17 号の改訂 遺産とインフラ（アジェンダ 9）

(1) 本プロジェクトの説明

IPSASB で進行中の「遺産(Heritage)」と「インフラ資産(Infrastructure)」の二つのプロジェクトは、それらの資産の「測定」に関するガイダンスを追加することを目的としており、成果物として IPSAS 第 17 号「有形固定資産」を改訂する予定である。進行中の「測定」プロジェクト（本稿 7. を参照）は対象範囲が広く、遺産とインフラ資産を含む資産全般に関する測定の論点も扱うため、「測定」プロジェクトで決定した事項は、本プロジェクトにも随時反映される。

2020 年 6 月会議では、両方の資産に共通する論点として、成果物となる公開草案第 78 号で追加するインフラ資産及び遺産のガイダンスは、IPSAS 第 41 号「金融商品」の形式を踏襲することを決定した。また、事務局が提案した「主体が支配する」の用語を IPSAS 第 17 号本文の有形固定資産の定義に加える件は却下され、代わりに AG と BC のセクションに、支配に関するガイダンスを追記することとなった。

今回の 2020 年 9 月会議では、公開草案の草稿が揃ってきたこともあり、遺産プロジェクトとインフラ資産プロジェクトを合わせ、IPSAS 第 17 号「有形固定資産」の改訂として審議している。

① 遺産プロジェクトの経緯

2015 年 6 月にプロジェクト概要書を承認した後、2017 年 4 月にコンサルテーション・ペーパー「遺産に関する公的部門の財務報告」⁹を公表した。同年 12 月に寄せられたコメントの簡単な分析を紹介した後、測定プロジェクトの進展を待つためにしばらく休止となっていた。2019 年 3 月の会議でコンサルテーション・ペーパー「測定」が承認されたため、同会議から遺産プロジェクトが再開され、公開草案の開発に向けて論点の検討を進めている。

2020 年 3 月の会議では、遺産資産の存在、減価償却及び減損に係るガイダンスについて議論し、有形固定資産の定義を満たす遺産項目は、IPSAS 第 17 号の認識規準を満たしたときに資産に認識すべきであること、減価償却や減損の対象となること等を決定した。

2020 年 6 月の会議では、四つの論点について議論し、以下のとおり決定した。

- (i) 遺産資産の特徴は「制約(restrictions)」、「移動不可(irreplaceable)」及び「長期（ときには無期限）の耐用年数」とする。
- (ii) 関連するガイダンスの公開草案上での配置は、適用指針（AG セクション）とする。
- (iii) 現行 IPSAS 第 17 号は遺産資産を対象範囲から除外しているが、当該規定を削除する。また、有形固定資産に含まれる資産を例示している第 5 項を修正し、AG セクションに移動する。
- (iv) 資産の支配に関するインフラ資産と遺産資産の共通論点。事務局が提案した「主体が支配する」の用語を IPSAS 第 17 号本文の有形固定資産の定義に加える件は却下。その代わりに AG と BC のセクションに、支配に関するガイダンスを追記する。

⁹ 解説記事あり。[【IPSASB】国際公会計基準審議会（IPSASB）コンサルテーション・ペーパー「遺産に関する公的部門の財務報告」の解説 | 日本公認会計士協会](#)

② インフラ資産プロジェクトの経緯

2017年9月にプロジェクト概要書を承認した後、測定プロジェクトの進展を待つためにしばらく休止となっていた。2019年3月の会議でコンサルテーション・ペーパー「測定」が承認されたことを踏まえ、2019年6月にプロジェクト概要書の修正版を承認し、公開草案の開発に向けて論点の検討を進めている。

2020年3月の会議では、インフラ資産は有形固定資産の内訳項目であると決定した。また、何が他の資産と異なる特徴なのかを検討したが結論には至らず、他の論点を分析した後にまた検討することとなった。減価償却、予備部品、撤去コストの論点も検討した。

2020年6月の会議では、インフラ資産の特徴と、関連するガイダンスの公開草案上での配置を議論した。インフラ資産の特徴は「ネットワーク又はシステム」及び「長期の耐用年数」であると決定した。公開草案上の配置は、遺産と同様に適用指針（AG セクション）とする。

(2) 事務局による説明（9.2.1 及び 9.2.2）

今回の会議では、まず事務局が次の説明と提案を行った。

- (a) 進行中のプロジェクトの相関関係の概説
- (b) 遺産資産及びインフラ資産について、未検討の論点の説明
- (c) ED 第 78 号の草稿について、変更点の概説

その後、インフラ資産及び遺産に関する個別の論点について議論した。

(3) 遺産項目の支配（9.2.3）

遺産（コレクション）の支配について、Q&A を含む適用ガイダンス（IG セクション）案を事務局が提案し、数か所の修正（主体が遺産資産を保有する期間とその耐用年数を関係づけること、専門的判断を要することの明記、等）を条件として承認された。

Q&A は 3 項目あり、要約すると以下ようになる。

- ① 展示していない収蔵品を支配しているか。→YES
- ② 取決め上の短期間に限り遺産コレクションを保有している場合、支配しているか→NO
- ③ 法的な所有権はないが、取決めに基づき無期限に保有している場合、支配しているか→YES

(4) 取得後の支出は資産か費用か（9.2.4）

未認識の遺産資産に対する取得後の支出は、資産と費用のどちらに計上すべきかが論点となる。この点、IPSAS 第 17 号の資産認識要件を満たす場合には資産計上すべき、という Q&A を含む適用ガイダンス（IG セクション）案を事務局が提案し、修正を指図した上で承認された。修正事項は、見出しを修正してインフラ資産に対象を限定すること、等である。

(5) コストを資産計上する閾値 (9.2.5)

有形固定資産の資産計上の閾値を判断する際に、考慮すべき要件について、Q&A を含む適用ガイダンス (IG セクション) 案を事務局が提案し、修正を指図した上で承認された。考慮すべき要件は 4 点で、(a) 一般目的財務報告書の利用者の情報ニーズ、(b) 実質的に当該資産の価値の全てをとらえていること、(c) 報告される情報の品質、(d) 効率性、である。要修正事項は、検討すべき要点の中核に重要性 (materiality) を据えること、等である。

(6) 測定：遺産資産とその再調達の可能性 (9.2.6)

遺産資産に用途制限がある場合、又は遺産資産の再調達が不可能な状況下で、遺産資産の現在コストを算定する方法について、Q&A を含む適用ガイダンス (IG セクション) 案を事務局が提案し、修正 (見積りの必要性や正確性を理由として遺産資産を資産の認識対象から外すべきではないことの説明の追加、等) を指図した上で承認された。

Q&A の要旨は次のようになる。

- ① 用途制限がある場合でも、遺産資産の現在コストの測定には影響しない。
- ② 遺産資産が再調達できなような場合でも、遺産資産の現在コストの測定には影響しない。

(7) インフラ資産の上下の土地の分離と評価 (9.2.7)

道路や線路、配管などのインフラ資産の上下には土地が存在する。土地と重なったインフラ資産の分離や評価方法について、ガイダンスを追加すべきかが論点となる。事務局は、IPSAS 第 17 号は土地とインフラ資産は別の資産であるか否か、また区別して会計処理すべきか否かを明示していないことから、追加の強制力のあるガイダンスは不要としつつ、強制力のない適用ガイダンス (IG セクション) を追加することを提案した。事務局の提案は、修正 (配置に関する IG2 項を削除する等) を指図した上で承認された。

適用ガイダンスは、「現在価値モデル」(測定モデル) に基づき評価されるインフラ資産の上下の土地は「現在価値」(測定基礎) で測定すべきこと、また、特定の事業目的専用で保有する資産の「現在価値」は一般的にコストアプローチ (測定技法) を適用して算定する案文となっている。

(8) 減価償却 (9.2.8)

事務局は、耐用年数が無期限の (土地を除く) 有形固定資産について、減損レビューを毎年行う必要がある旨の規定を基準本文に追加することを提案した。ここでいう減損レビューは「減損の兆候」に限ることを明確化し、他の IPSAS との整合性を維持すること、かつ、(土地を除く) の条件を削除して全ての有形固定資産を対象とすること等の修正を条件として当該提案を承認した。

遺産資産の耐用年数が無期限か否かを決定する際に考慮すべき要件について、Q&A を含む適用ガイダンス (IG セクション) 案を事務局が提案し、承認された。考慮すべき要件は (a) サービス提供能力を提供する期間、(b) 用途、(c) 保全、の 3 項目である。

(9) コンポーネント：インフラ資産のうち別個に減価償却対象とすべき部分の特定 (9.2.9)

ED 第 78 号の AG23 項は、減価償却の方法を説明しており、現行 IPSAS 第 17 号第 60 項と同じ内容である。事務局は、当該条項を修正して、土地の上下のインフラ資産（例えば道路網）の一部が減価償却の対象であることを明確化することを提案し、承認された。

また、別個に減価償却を行うべきインフラ資産の一部分を特定する際に考慮すべき事項について、Q&A を含む適用ガイダンス（IG セクション）を追加することを提案した。考慮すべき事項としては、(a) 一部分は別個に識別可能かつ測定可能であること、(b) 資産全体に比べてその一部分が重要な価値を有すること、(c) その一部分は異なる耐用年数を有すること、が例示されている。事務局の提案は、BC セクションに修正理由を明記することや、考慮すべき事項の読みやすさの改善等を条件として承認された。

(10) コンディション情報の利用 (9.2.10)

CP「測定」には、一部の回答者から、インフラ資産には「更新会計（renewals accounting）」の利用が適切な場合があるというコメントが寄せられていた。国によって「更新会計」の用語の意味が異なり、ばらつきが生じるのでこの用語は使用しないことが決定された。

また、インフラ資産の維持管理のための情報（コンディション情報）が利用されているので、それを減価償却費の見積り技法として利用することが提案されたが、コンディション情報はオーストラリアにおける用語であり一般的なものではないことから、説明を明確化した上で再提出を求めることとなった。

(11) メンテナンス中の資産 (9.2.11)

CP「測定」には、一部の回答者から、未完了のメンテナンス（backlog maintenance）または繰延メンテナンス（deferred maintenance）に係る会計上の論点を扱うように要望が寄せられていたが、これらの用語は解釈が国によって異なるので、今後は使用しないことが決定された。ただし、良い用語が見つかるまでは暫定的に「メンテナンス中の資産」（under-maintenance of assets）の用語を使用する。

また、当該メンテナンス中の資産に関する適用ガイダンスの文案を承認した。

(12) 減損 (9.2.12)

CP「測定」へのコメントにおいて、遺産資産とインフラ資産のそれぞれの減損に関する要望があった。遺産資産については、減損レビューに役立つガイダンスを求める要望があった。インフラ資産については、ネットワーク又はシステムの一部が損なわれた場合に、インフラ資産のネットワーク又はシステムの減損が必要なのか否かについて、有形固定資産基準（IPSAS 第 17 号）には十分なガイダンスがない、とのコメントがあった。

事務局は IPSAS 第 17 号並びに減損基準（IPSAS 第 21 号・第 26 号）において十分なガイダンスが設けられているので追加のガイダンスは必要ないと主張し、IPSASB も同意した。

(13) 認識の中止 (9.2.13)

CP「測定」へのコメントにおいて、インフラ資産の一部が継続的に更新され、当該部分について詳細な会計記録が残っていない場合について、現行の基準のガイダンスは不十分であるとの指摘があった。事務局は IPSAS 第 17 号には認識の中止のガイダンスが十分に存在すること、及びコメントの論点は会計処理ではなく記録の管理に関する問題であることから、追加のガイダンスは不要であると主張し、IPSASB も同意した。ガイダンスを追加しない理由は、「結論の根拠」に記載する。

(14) 遺産資産及びインフラ資産の表示 (Display 及び開示) (9.2.14)

CP「測定」へのコメントにおいて、遺産資産及びインフラ資産の表示に関する様々な要望が寄せられていた。事務局はそれらの要望への対応として、適用ガイダンス (IG) を Q&A 形式で追加することを提案した。

議論の結果、提案に関して結論には至らなかった。本文・適用指針のどの箇所に開示関連の強制規定を含めるべきかについて、次回会議にて再検討することとなった。また、未認識の資産の開示と、遺産資産固有の適用ガイダンスの要否についても検討する。

10. 天然資源（アジェンダ 10）

(1) プロジェクトの説明

本プロジェクトは、天然資源の認識及び測定に関する論点を検討することを目的としている。

2020 年 3 月にプロジェクト概要書を承認した。本プロジェクトは CP と公開草案の 2 段階の成果物を想定している。CP 段階ではプロジェクトの範囲、並びに IPSASB が現時点で想定している天然資源（地下資源、生物資産、水資源）の認識・測定の論点について関係者の意見を募集する。現状では 3 種類の天然資源のうち、地下資源の検討から着手しているが、CP に対する関係者のコメントによって検討の優先順位を変更する可能性もある。

(2) 探索許認可を発行する政府の権力を資産認識すべきか（10.2.1）

政府は管轄地域における地下資源の探索許認可を発行する権限を有する場合があります、これを無形資産として IPSAS 上の資産に計上すべきかが論点となる。事務局は、当該権限は法的な枠組みで正式に認められた上で、実際に売却されるまでは資産の認識規準（過去の事象）を満たさないとして、資産認識には否定的な方針を提示し、IPSASB も同意した。

(3) 地下資源のレビュー：法的枠組みの調査（10.2.2）

地下資源に関する各国の法的枠組みについて予備調査を行う。CP を開発するための短期間の予備調査として、正式な公表手続きを経るのではなく、ボードメンバー、テクニカル・アドバイザー、特定の個人を対象に調査を行う。

(4) CP の構成案のレビュー（10.2.3）

CP 案は、序文、第 1 章（天然資源に共通する説明）、第 2 章（地下資源）、第 3 章（生物資源）、第 4 章（水資源）、第 5 章（その他の検討事項）、の大きく六つのセクションから構成されている。構成案は了承され、原案を大きく変更する指摘はなかった。

(5) 序文及び第 1 章の草稿レビュー（10.2.4）

事務局が提示した序文及び第 1 章のレビューを行い、メンバーからは上述の 10.2.1 で議論した政府の権力との関連で、ライセンスを発行できる政府の権力と、その権力を使った活動との違いを明確にするようにとの要望があった。

＜10 月臨時会議＞

10 月 27 日に、臨時のバーチャル会議（check-in meeting）が開催された。臨時会議は、バーチャル開催による通常日程の 1 日当たりの会議時間の減少を補うために開催され、内容は通常日程の会議と変わらない。今回は 18 名のメンバーのうち 17 名が参加し、測定関連の ED 第 76 号及び第 77 号に関する論点を検討した。

1. ED 第 76 号「概念フレームワークの限定的な見直し」及び ED 第 77 号「測定」（アジェンダ 1）

(1) 測定プロジェクトの説明及び 9 月会議の内容

9 月会議の 7.(1)を参照されたい。

(2) 現在サービス価値（1.2.2）

事務局は「現在コスト（current cost）」の測定基礎の用語を、「現在サービス価値（current service value）」に変更することを提案した。現在コストの用語を IASB が異なる意味で使用しており、公的部門に合わないことと、コストという言葉がコストアプローチの測定技法だけに限定するような誤解を招く可能性があることが理由である。

現在サービス価値の定義は「測定日時点の”現在の同等資産（modern equivalent asset）”のサービス提供能力を置き替えるコスト」である。下表は、公正価値や使用価値と、現在サービス価値との比較である。

公正価値	現在サービス価値	使用価値
市場参加者の視点の測定	主体自身の視点の測定	主体自身の視点の測定
出口価値	入口価値	出口価値

議論の結果、概ね「現在サービス価値」を使用する事務局案が支持された。また、マーケットアプローチ、コストアプローチ、インカムアプローチの三つの測定技法を、現在サービス価値に適用可能であると判断した。

(3) 使用価値（1.2.3）

使用価値（Value in Use）は、IPSASB の概念フレームワークにおいて測定基礎の一つとして定められており、減損基準（IPSAS 第 21 号及び第 26 号）で使用されている用語である。事務局は使用価値について以下の 3 項目の提案を行った。

- (a) 使用価値を測定基礎として存続させる。
- (b) 使用価値の定義は、将来的には資金生成資産のみに適用し、非資金生成資産への適用は中止する。
- (c) 使用価値の定義を、IASB の概念フレームワークに整合させる。

議論の結果、(a)の測定基礎として存続する案は支持されたが、その方向性(b)(c)については異論が多かった。引き続き、現行基準と概念フレームワークの間の不整合や、IASB 概念フレームワークの定義と整合させる必要性を分析するとともに、(2)で上述した現在サービス価値の用語適用の影響なども考慮することとなった。

(4) 減価償却及び減損 (1.2.4)

事務局は、ED 第 77 号では、減価償却及び減損は、歴史的原価モデルと現在価値モデルの両方に適用可能であることを本文で明確化することを提案し、承認された。

(5) 当初測定 (1.2.5)

事務局は以下の提案を行った。

- 当初測定は、主体が初めて資産又は負債を記録したときに適用され、それは主体が資産の支配を獲得した時点又は現在の義務を負った時点である。
- 「財務諸表における測定」は当初測定が行われた会計期間の末日及びそれ以後の期間について作成された財務諸表で採用されたアプローチを反映するために適用する。

後者の「財務諸表における測定」は事後測定とは異なるもので、議論では批判が多く、当初測定と事後測定の用語を維持することが決定された。ただし、事後測定と財務諸表における認識との関係を明確化することが指示された。

以 上